
Brösel, Gerrit:

Buchführung und Bilanzierung der Krankenhäuser

Zuerst erschienen in:
Gesundheitswirtschaft / hrsg. von Heiko Burchert,
München [u.a.]: Oldenbourg, 2002
ISBN 3-486-25187-2
S. 249-262

Gesundheitswirtschaft

Aufgaben und Lösungen

Herausgegeben von

Prof. Dr. rer. pol. Heiko Burchert

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Thomas Hering

Mit Illustrationen von Heiko Krause

R. Oldenbourg Verlag München Wien

3. Rechnungswesen und Controlling

Gerrit Brösel

Buchführung und Bilanzierung der Krankenhäuser

Im Krankenhaus am Rande der Stadt G in Mecklenburg-Vorpommern ist Herr R für das externe Rechnungswesen verantwortlich. Das Krankenhaus ist ein Eigenbetrieb der Stadt G, welche Träger des Krankenhauses ist. Das Krankenhaus erbringt sowohl stationäre als auch teilstationäre Leistungen. Diese werden nach den Vorschriften der Bundespflegegesetzverordnung (BpflV) abgerechnet und vergütet. Das Krankenhaus ist laut Feststellungsbescheid des Landessozialministeriums mit 230 Planbetten im Krankenhausplan des Landes berücksichtigt und wird nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG), der Verordnung über die pauschale Krankenhausfinanzierung sowie dem Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) öffentlich gefördert.

Ende Januar 1997 erhält das Krankenhaus vom Land Mecklenburg-Vorpommern einen Fördermittelbescheid gemäß § 29 Landeskrankenhausesgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (LKHG M-V) und § 14 GSG: Für den Bau und die Einrichtung eines neuen hochmodernen Operationstraktes auf dem betriebseigenen Grundstück werden dem Krankenhaus *Einzelfördermittel* in Höhe von DM 20.000.000,00 bewilligt. Die Summe teilt sich auf in DM 12.000.000,00 für das Gebäude und jeweils DM 200.000,00 für die Erstausrüstung mit 40 klinischen Großgeräten. Mit Fertigstellung des Gebäudes im Mai 1998 wird der Kaufpreis (DM 12.000.000,00) zur Zahlung an den Bauträger – ohne Sicherheitseinbehalt – sofort fällig. Das Gebäude wird über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben. Schließlich werden im Juli 1998 für den Trakt die 40 geplanten Großgeräte geliefert, für die Herr R unverzüglich die Zahlung anweist. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der technischen Anlagen beträgt jeweils 20 Jahre.

Das Krankenhaus empfängt weiterhin im Februar 1998 für die Erhaltung und Wiederherstellung von Einrichtungs- und Ausstattungsgegenständen mit einer Nutzungsdauer von drei bis 15 Jahren einen Fördermittelbescheid über *Pauschalfördermittel* für 1998 in Höhe von DM 2.800.000,00. Diese werden in vier gleich hohen Jahresraten ausgezahlt. Aufgrund der im April 1998 durchgeführten förderfähigen Arbeiten werden DM 60.000,00 der im März 1998 erhaltenen ersten Rate verbraucht. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgt mit Abschluß der Arbeiten.

Nach ärztlicher Untersuchung wird den meisten Patienten die Möglichkeit gewährt, die Weihnachtsfeiertage und den Jahreswechsel bei ihren Familien zu verbringen. Herr R erhält im Januar 1999 aus der Patientenverwaltung die Mitternachtsstatistik.

Hieraus ist ersichtlich, daß in der Nacht zum 1. Januar 1999 nur noch folgende Patienten im Krankenhaus liegen: Patient A wurde am 13. Dezember 1998 mit einem akuten Bauch (Appendizitis) in das Krankenhaus eingeliefert. Er ist am darauffolgenden Tag operiert (offen-chirurgische Appendektomie) und aufgrund von Komplikationen bei der Wundheilung erst am 2. Januar 1999 entlassen worden. Patientin B wurde am 30. Dezember 1998 (mit einer Cholezystolithiasis) für eine Gallenoperation (offen-chirurgische Cholezystektomie), die am Neujahrstag durchgeführt wurde, eingeliefert und am 8. Januar 1999 entlassen. Patientin C lag mit Kreislaufbeschwerden zur Beobachtung im Krankenhaus. Sie wurde am 25. Dezember 1998 eingeliefert und am 15. Januar 1999 in das Krankenhaus der Stadt S verlegt. Die Patienten A und B lagen während ihres Krankenhausaufenthaltes auf der Chirurgie, Patientin C auf der Inneren Medizin.

In der Pflegesatzvereinbarung für 1998 wurde zwischen dem Krankenhaus- und dem Sozialleistungsträger für das Krankenhaus nach Minderung um den Betrag gemäß Beitragsentlastungsgesetz ein Gesamtbudget nach § 3 Abs. 1 BPflV in Höhe von DM 29.647.945,00 vereinbart. Dieser Betrag unterteilt sich in die Erlöse aus den Basis- und Abteilungspflegesätzen (DM 24.505.650,00), aus Fallpauschalen (DM 4.785.285,00) sowie aus Sonderentgelten (DM 357.010,00). Tatsächlich ermittelt Herr R für 1998 Erlöse aus den Pflegesätzen in Höhe von DM 25.534.564,32, Erlöse aus Fallpauschalen mit einem Betrag von DM 5.006.965,39 sowie Erlöse aus Sonderentgelten von DM 375.983,11. Der Bestand an unfertigen Leistungen erhöhte sich im Vergleich zum Vorjahr um DM 260,97.

Die Essenversorgung (Zubereitung und Ausgabe) im Krankenhaus wird derzeit durch eigenes Personal erbracht. Lediglich der Küchenchef, der Gourmet-Koch K, wird durch das benachbarte 4-Sterne-Hotel gestellt. Die Lebensmittel werden durch das Krankenhaus selbst beschafft.

Im Laufe des Geschäftsjahres 1998 und bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum Bilanzstichtag steht Herr R vor folgenden Fragen:

Aufgabe

- a) Nach welchen rechtlichen Grundlagen muß Herr R den Jahresabschluß für das Krankenhaus zum 31. Dezember 1998 erstellen? Definieren Sie vor diesem Hintergrund den Anwendungsbereich der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV). Erläutern Sie kurz das dualistische Finanzierungssystem gemäß § 4 KHG! Wodurch wird buchungstechnisch gewährleistet, daß der eintretende Werteverzehr des durch Fördermittel finanzierten abnutzbaren Anlagevermögens erfolgsneutral bleibt?

- b) Charakterisieren Sie zunächst die Einzelförderung! Gehen Sie davon aus, daß es sich bei den bewilligten Einzelfördermitteln um eine *Festbetragsförderung* handelt! Erstellen Sie für diese Fördervariante die Buchungssätze bei Zugang des Bescheides, Durchführung der Investition und Auszahlung der Fördermittel sowie Abschreibung des Gebäudes! *Hinweise:* Auf die Angabe von Jahresabschlußbuchungen kann hier und im folgenden verzichtet werden. Zur Vereinfachung berücksichtigen Sie im Beispiel bei der Abschreibung für Gebäude die volle Jahresabschreibung! Die Einbuchung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erfolgte dabei schon durch Herrn R.
- c) *Abwandlung:* Nunmehr wurden die Einzelfördermittel im Rahmen einer *Darlehensförderung* gewährt. Die Buchungssätze für die Investition in das Gebäude sind bereits durch den bis Juni 1998 anwesenden Praktikanten P gebucht worden. Herr R muß nunmehr die Buchungen für die technischen Anlagen erstellen. Geben Sie die Buchungssätze für den Zugang des Bescheides, die Darlehensaufnahme durch den Krankenhausträger, die Tilgung und Zinszahlung des Krankenhauses an die Bank sowie für die Erstattung des Kapitaldienstes durch die zugesagten Fördermittel und die Abschreibung der technischen Anlagen an! *Hinweise:* Gehen Sie davon aus, daß das am 1. Juli 1998 aufgenommene Ratendarlehen über DM 8.000.000,00 eine Laufzeit von 20 Jahren und einen Nominalzins von 6,00 % p. a. besitzt! Die Höhe der jeweils am Jahresende fälligen Darlehenstilgung entspricht der Höhe der Abschreibungen der finanzierten Vermögensgegenstände. Am Jahresende 1998 wird somit der Kapitaldienst für ein halbes Jahr fällig. Bei Zugängen des beweglichen Anlagevermögens soll von der steuerlichen Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 Einkommensteuerrichtlinie (EStR) Gebrauch gemacht werden: Auf Zugänge im ersten Halbjahr wird die volle und auf Zugänge im zweiten Halbjahr die halbe Jahresabschreibung verrechnet.
- d) Erklären Sie die Finanzierung mit Hilfe von Pauschalfördermitteln! Buchen Sie für Herrn R den Zugang des Bescheides, die Auszahlung der ersten Jahresrate sowie die Durchführung der Erhaltungs- und Wiederherstellungsarbeiten der Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände! Wie geht Herr R mit noch nicht verwendeten pauschalen Fördermitteln um?
- e) Skizzieren Sie die Herrn R am 31. Dezember 1998 zur Verfügung stehenden Abrechnungsmöglichkeiten von allgemeinen Krankenhausleistungen! Unterscheiden Sie dabei in tagesgleiche Pflegesätze, Fallpauschalen und Sonderentgelte! Erläutern Sie die unterschiedlichen Möglichkeiten der bilanziellen Berücksichtigung von Leistungen, die an den sogenannten Überliegern, Patienten welche über den Bilanzstichtag hinaus im Krankenhaus verbleiben, erbracht worden sind! Erklären Sie die Zuordnung zu unfertigen Leistungen sowie zu Forderungen aus Lieferungen und Leistungen! Ordnen Sie die Patienten den jeweiligen Abrechnungs- sowie Bilanzierungsmöglichkeiten zu! Herrn R stehen hierfür – unter Berücksichtigung

des von der Krankenhausgesellschaft Mecklenburg-Vorpommern und den Sozialversicherungsträgern festgelegten Punktwertes für Personal- und Sachkosten – folgende Daten zur Verfügung:

(Tages-)Basispflegesatz	DM 120,00
(Tages-)Abteilungspflegesatz für die Innere Medizin	DM 280,00
(Tages-)Abteilungspflegesatz für die Chirurgie	DM 290,00
Blinddarmoperation (offen-chirurgische Appendektomie)	
Fallpauschale	DM 3.100,00
Grenzverweildauer	15 Tage
Durchschnittliche Verweildauer	7,16 Tage
Sonderentgelt	DM 950,00
Gallenoperation (offen-chirurgische Cholezystektomie)	
Fallpauschale	DM 5.150,00
Grenzverweildauer	19 Tage
Durchschnittliche Verweildauer	11,38 Tage
Sonderentgelt	DM 1.600,00

Hinweise: Die durchschnittliche Verweildauer ist eine Angabe aus dem Leistungs- und Kostenabrechnungsbogen (LKA) und entspricht der der Bewertungsrelation zugrundegelegten Verweildauer. Zur Kalkulation noch anfallender Kosten berücksichtigt Herr R diese durchschnittliche Verweildauer. Die Herrn R nach dem Abschlußstichtag vor Erstellung des Jahresabschlusses bekanntgewordenen Informationen, wie z. B. die Hauptdiagnosen und Entlassungsdaten, sind als wertaufhellende Tatbestände zu betrachten. Eine Berechnung des Wertansatzes ist nicht erforderlich.

- f) Während der Erstellung des Jahresabschlusses vergleicht Herr R die Ist-Erlöse mit den budgetierten Erlösen gemäß der Pflegesatzvereinbarung für 1998. Was muß er beachten, wenn zwischen den geplanten und den realisierten Erlösen Differenzen bestehen? Bestimmen Sie die möglichen Abschlußbuchungen! Ermitteln Sie die Verbindlichkeit des Krankenhauses gemäß § 12 Abs. 4 und § 11 Abs. 8 BPflV!
- g) Der neue kaufmännische Geschäftsführer des Krankenhauses ist bestrebt, die Essenversorgung des Krankenhauses neu zu organisieren. Er steht dabei in Verhandlung mit zwei Fast-Food-Catering-Unternehmen. Als Alternative I bietet das Unternehmen McSick an, in den krankenhauseigenen Räumlichkeiten die Essenversorgung durch eigenes Personal zu übernehmen und die Lebensmittel selbst zu beschaffen. Burger III hingegen ist bereit, als Alternative II, das gesamte Personal zu stellen. Die Lebensmittelbeschaffung soll dabei weiterhin in den Händen des Krankenhauses bleiben. Die Entscheidung über die zukünftige Organisation der Essenversorgung obliegt dem Geschäftsführer, der diese nach einigen Testwochen und nach Einholung der erforderlichen Genehmigungen fällen möchte. Er bittet zuvor Herrn R sich Gedanken über die Abbildung der Alternativen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen. Legen Sie diese kurz dar und gehen Sie auch auf den Ausweis der derzeitigen Situation ein!

Lösung

a) Herr R hat den Jahresabschluß der wirtschaftlichen Einheit Krankenhaus nach den Vorschriften der KHBV aufzustellen. Der Geltungsbereich der KHBV ist im § 1 derselben definiert. Soweit die stationären und teilstationären Leistungen von Krankenhäusern nach den Vorschriften der BpflV vergütet werden, fallen demnach – unabhängig von ihrer rechtlichen Selbständigkeit und ihrer Rechtsform – alle Krankenhäuser in den Anwendungsbereich der KHBV.

Zum einen sind in der KHBV Spezialvorschriften der Krankenhausrechnungslegung und -buchführung sowie die Kosten- und Leistungsrechnung der Krankenhäuser kodifiziert, zum anderen verweist die KHBV auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) und des Einführungsgesetzes zum HGB. Bei Krankenhäusern in der Rechtsform eines Eigenbetriebes erfordert die KHBV insbesondere die Übernahme der für alle Kaufleute geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (Erster Abschnitt des Dritten Buches des HGB), die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 264 Abs. 2 HGB) sowie das Verbot bzw. die Beschränkung von Sonderabschreibungen (§ 279 HGB). Krankenhäuser in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften haben hingegen neben den Vorschriften der KHBV die Regelungen des HGB uneingeschränkt zu beachten.

Darüber hinaus hat Herr R weitere rechtsformspezifische und landesrechtliche Vorschriften – die Satzung des Eigenbetriebes, die Eigenbetriebsverordnung des Landes Mecklenburg-Vorpommern (EigVO M-V) sowie das LKHG M-V – als Rechtsgrundlagen heranzuziehen. Tangiert wird die Arbeit des Herrn R bei der Erstellung des Jahresabschlusses durch das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG).

Gemäß § 4 KHG werden Krankenhäuser wirtschaftlich gesichert, indem einerseits die Investitionskosten durch öffentliche Förderung übernommen werden und sie andererseits leistungsgerechte Erlöse aus Pflegesätzen sowie Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und für ambulantes Operieren erhalten. Das hier kodifizierte dualistische Finanzierungssystem bedingt, daß der Werteverzehr des Anlagevermögens grundsätzlich nicht über Erträge aus Benutzungsentgelten finanziert werden soll. Das für Krankenhauszwecke erforderliche abnutzbare Anlagevermögen wird somit in der Regel durch Fördermittel nach dem KHG finanziert; die laufenden Betriebskosten trägt hingegen der Benutzer. In Höhe der zur Anschaffung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens erhaltenen Fördermittel nach dem KHG, Zuweisungen und Zuschüssen der öffentlichen Hand, die nicht auf dem KHG beruhen, sowie Zuweisungen Dritter sind gemäß § 5 Abs. 2 und 3 KHBV auf der Passivseite der Bilanz korrespondierende Sonderposten zu bilden. Diese Sonderposten sind jährlich, in Höhe der anteiligen Abschreibungen auf die korrespondierenden Vermögensgegen-

stände, aufzulösen, wodurch der eintretende Werteverzehr des Anlagevermögens erfolgsneutral bleibt.

b) Bei der *Einzelförderung* werden gemäß § 29 LKHG M-V und Art. 14 GSG Fördermittel für betriebsnotwendige Investitionen mit einer Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren bewilligt. Dabei müssen die Nettokosten eines einzelnen Vorhabens DM 100.000,00 übersteigen. Bei der *Festbetragsförderung* werden die Fördermittel gemäß der Angaben im Fördermittelbescheid nach Mittelabruf ausgezahlt. Durchgeführte Investitionen können, eine zeitnahe Auszahlung vorausgesetzt, mit den ausgezahlten Fördermitteln bezahlt werden.

Hinweis: Für die eindeutige Zuordnung werden in den dargestellten Buchungssätzen die jeweilig angesprochenen Kontengruppen (KGr.) angegeben.

Grundsätzlich sind unter den Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht alle Fördermittel auszuweisen, die bewilligt wurden, aber noch nicht ausgezahlt sind. Die Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht entsprechen den bewilligten, aber noch nicht zweckentsprechend verwendeten Fördermitteln. Die Bewilligung der Fördermittel im Januar 1997 verbucht Herr R deshalb mittels folgender Buchungssätze:

Per	Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 15)	an	Erträge aus Fördermitteln nach dem KHG (KGr. 46)	DM 20.000.000
Per	Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 75)	an	Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 35)	DM 20.000.000

Bei Auszahlung der Fördermittel werden die Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz in entsprechender Höhe gegengebucht. Nach zweckentsprechender Verwendung der Fördermittel werden die Verbindlichkeiten erfolgsneutral in den Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG umgegliedert. Nach der Investition in die technischen Anlagen im neuen Operationssaal veranlaßt Herr R den Mittelabruf und verbucht demzufolge die Investition sowie den Eingang der Fördermittel durch folgende Buchungen:

Per	Betriebsbauten (KGr. 01)	an	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	DM 12.000.000
Per	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	an	Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 15)	DM 12.000.000
Per	Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 35)	an	Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 22)	DM 12.000.000

Die Sonderposten werden bei Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens in Höhe der Restbuchwerte der finanzierten Vermögensgegenstände ausgewiesen. Die Auflösung des Sonderpostens erfolgt in Höhe der Abschreibungen auf das mit Fördermitteln finanzierte Anlagevermögen, wodurch die Erfolgsneutralität gewährleistet wird. Die Abschreibung der Sachanlagen und die Auflösung des Sonderpostens über den Zeitraum von 50 Jahren erfolgen durch Herrn R mit den jährlich zu berücksichtigenden Abschreibungen und folgenden Buchungssätzen:

Per	Abschreibungen auf Sachanlagen (KGr. 76)	an	Betriebsbauten (KGr. 01)	DM 240.000
Per	Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 22)	an	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finan- zierung des Anlagevermögens (KGr. 49)	DM 240.000

c) Bei der Darlehensförderung nimmt – beim hier vorliegenden Eigenbetrieb – der Träger des Krankenhauses ein Darlehen auf und leistet den Kapitaldienst. Um eine sparsame, zweckentsprechende und wirtschaftliche Verwendung der Fördermittel zu gewährleisten, müssen vor Aufnahme des Darlehens fünf Finanzierungsangebote von verschiedenen Banken eingeholt werden. Anstelle von Zuschüssen wird gemäß § 2 Nr. 3 b i. V. m. § 9 Abs. 1 KHG die Erstattung des Kapitaldienstes (Verzinsung, Tilgung und Verwaltungskosten) der Darlehen, die für die Investitionen aufgenommen worden sind, gewährt. Die Förderung erfolgt also in der Weise, daß der vom Darlehensnehmer an die Bank zu zahlende Kapitaldienst durch den Zuwendungsgeber erstattet wird. *Hinweis:* Bei kommunalen Krankenhäusern ist auch vor dem Hintergrund der gemäß § 53 HGrG erforderlichen Sorgfalt und Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung auf eine sparsame, zweckentsprechende und wirtschaftliche Verwendung von Fördermitteln zu achten.

Die Bewilligung der Fördermittel wird analog der Festbetragsförderung verbucht, weil auch hier davon auszugehen ist, daß das Krankenhaus mit Eingang des Fördermittelbescheides einen Rechtsanspruch auf die bewilligten Fördermittel erhält.

Die Kreditaufnahme durch den Krankenhausträger und die Investitionen verzeichnet Herr R in der Buchhaltung des Krankenhauses durch die drei dargestellten Buchungssätze:

Per	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	an	Verbindlichkeiten gegenüber Kre- ditinstituten (KGr. 34)	DM 8.000.000
Per	Technische Anlagen (KGr. 06)	an	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	DM 8.000.000

Per	Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 35)	an	Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 22)	8.000.000,00
-----	--	----	---	--------------

Nun entrichtet Herr R den Kapitaldienst an die Bank und ruft in dieser Höhe die entsprechenden Mittel vom Zuwendungsgeber ab. Gezahlte Zinsen und Tilgungsraten werden anschließend durch die zugesagten Fördermittel erstattet:

Per	Zinsen und ähnliche Aufwendungen (KGr. 74)	an	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	DM 240.000
Per	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (KGr. 34)	an	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	DM 200.000
Per	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	an	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge (KGr. 51)	DM 240.000
Per	Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	an	Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 15)	DM 200.000

Für die Abschreibungen der technischen Anlagen und zur Auflösung des Sonderposten berücksichtigt Herr R folgende Buchungssätze:

Per	Abschreibungen auf Sachanlagen (KGr. 76)	an	Technische Anlagen (KGr. 06)	DM 200.000
Per	Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 22)	an	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 49)	DM 200.000

d) Pauschale Fördermittel werden einerseits für die Wiederbeschaffung von sogenannten kurzfristigen Anlagegütern (durchschnittlich Nutzungsdauer drei bis 15 Jahre) und andererseits für die Erhaltung, Wiederherstellung und Verbesserung von Einrichtungs- und Ausstattungsgegenständen mit gleicher Nutzungsdauer gewährt. Ferner stehen Fördergelder für weitere, nach § 30 LKHG M-V förderungsfähige Investitionen zur Verfügung. Bei den Fördermöglichkeiten dürfen die Nettokosten eines Vorhabens DM 100.000,00 nicht überschreiten. Die Förderung erfolgt durch feste jährliche Pauschalbeträge. Für die Bemessungsgrundlage gelten die Vorschriften des § 30 Abs. 1 LKHG M-V. Die Bewilligung und die Berechnung der Pauschalfördermittel erfolgen gemäß Verordnung über die pauschale Krankenhausförderung (PauschkHFO).

Die Buchungen der Bewilligung von Fördermitteln in Höhe von DM 2.800.000,00 gleichen denen der Einzelförderung.

Im März 1998 kann Herr R den Eingang von Fördermitteln über DM 700.000,00 verbuchen:

Per Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	an Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 15)	DM 700.000
--	---	------------

Anschließend werden die ersten förderfähigen Instandhaltungsarbeiten durchgeführt und die entsprechenden Rechnungen bezahlt. Für pauschale Fördermittel, die nicht für aktivierungsfähige Aufwendungen gewährt werden, ist kein Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG zu bilden:

Per Instandhaltung (KGr. 72)	an Guthaben bei Kreditinstituten (KGr. 13)	DM 60.000
Per Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 35)	an Erträge aus der Auflösung von Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (KGr. 49)	DM 60.000

Noch nicht verwendete pauschale Fördermittel sind zinsgünstig anzulegen. Zinsen aus diesen Finanzanlagen verringern in den Folgejahren die Höhe der zugesagten pauschalen Fördermittel. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Verwendung der Fördermittel sollte auf eine Anlage verzichtet werden, wenn es temporär möglich ist, die Höhe der Inanspruchnahme eines Betriebsmittelkredites zu verringern. Die Schuldzinsen aus dem Betriebsbereich, die den Pflegesatz belasten, werden somit gemindert. Im Verwendungsnachweis für die Fördermittel sollten kalkulatorische Zinsen in Höhe der opportunen kurzfristigen Geldanlage berücksichtigt werden; entsprechend erhöht sich der Zinsaufwand für die Pflegesatzkalkulation.

e) Die allgemeinen Krankenhausleistungen nach § 13 BPflV werden durch für alle Benutzer einheitliche *tagesgleiche Pflegesätze (Basis- und Abteilungspflegesatz)* abgerechnet. Bei allgemeinen Krankenhausleistungen, die an Überliegern erbracht werden, wird von einer ratiellen Realisierung der entsprechenden Leistung ausgegangen. Durch das Krankenhaus werden Zwischenrechnungen erstellt. Die bis zum Bilanzstichtag erbrachten Leistungen werden somit der kassenärztlichen Vereinigung (KV) unter Berücksichtigung nachfolgender Formel in Rechnung gestellt sowie unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aktiviert. Als Berechnungstage sind der Aufnahmetag und jeder weitere Tag des Krankenhausaufenthaltes zu berücksichtigen. Der Verlegungs- oder Entlassungstag wird nur bei teilstationärer Behandlung berechnet.

$$\text{Leistungsforderung} = (\text{Basispflegesatz} + \text{Abteilungspflegesatz}) \cdot \text{Berechnungstage}$$

Leistungsforderungen betreffen zum Bilanzstichtag erbrachte und abrechenbare Leistungen, die nach dem Bilanzstichtag bezahlt werden. Unerheblich ist dabei, ob die Abrechnung dieser Leistungen schon vorliegt. Für den Jahresabschluß werden die an Überliegern erbrachten Leistungen, welche die tagesgleichen Pflegesätze betref-

fen, taggenau abgegrenzt. Die Forderungen aus diesen allgemeinen Krankenhausleistungen werden durch folgenden Buchungssatz im Jahresabschluß berücksichtigt:

Per	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (KGr. 12)	an	Erlöse aus Krankenhausleistungen (KGr. 40)
-----	--	----	--

Patientin C, die seit dem 25. Dezember 1998 mit Kreislaufbeschwerden auf der Inneren Medizin liegt, wird mit tagesgleichen Pflegesätzen abgerechnet. Für den Jahresabschluß 1998 werden der Abteilungspflegesatz der Inneren Medizin und der Basispflegesatz jeweils für sieben Tage als Erlöse aus Krankenhausleistungen berücksichtigt sowie unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen. Im Jahr 1999 können 14 weitere Tage berechnet werden.

Mit *Fallpauschalen* werden nach § 11 Abs. 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 BPflV allgemeine Krankenhausleistungen vergütet, die einen in Anlage 1 der BPflV (Bundesweiter Fallpauschalen-Katalog für Krankenhäuser) bestimmten oder gemäß § 16 Abs. 2 BPflV auf Landesebene vereinbarten Behandlungsfall betreffen. Die Berechnung von tagesgleichen Pflegesätzen und Sonderentgelten ist ausgeschlossen, wenn die Abrechnung einer Fallpauschale möglich ist. Der Patient wird nicht nach tatsächlicher Liegedauer, sondern pauschal abgerechnet. Maßgeblich für die Zuordnung zu einem mit der Fallpauschale abzurechnenden Behandlungsfall ist nach § 14 Abs. 4 BPflV die Hauptdiagnose für den Krankenhausaufenthalt oder eine entsprechende Diagnose. Eine Fallpauschalenleistung wird somit erst dann abrechnungsfähig, wenn der Patient entlassen wurde und die Hauptdiagnose feststeht. Es wird von einer Realisierung der Leistungsvergütung mit Abschluß der Behandlung des Patienten ausgegangen. Überliewer, die mit Fallpauschale abgerechnet werden, sind deshalb bilanziell als unfertige Leistungen auszuweisen. Übersteigt die Verweildauer von Patienten aufgrund der mit der Fallpauschale abzurechnenden Leistung die Grenzverweildauer, werden gemäß § 14 Abs. 7 BPflV für zusätzliche Tage der Basis- und der Abteilungspflegesatz in Ansatz gebracht. Die Angabe der Grenzverweildauer entspricht dem ersten zusätzlich mit dem tagesgleichen Pflegesatz abrechenbaren Tag. Mit Erreichen der Grenzverweildauer wird die Fallpauschale abrechnungsfähig.

Eine *Bewertung unfertiger Leistungen*, die sich nur am Erlös für die Fallpauschale orientiert, ist aufgrund des Grundsatzes des Verbotes des Ausweises nicht realisierter Gewinne (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nicht zulässig. Vielmehr müssen – wenn ermittelbar – die tatsächlichen Herstellungskosten bzw. ein den handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen entsprechendes *Schätzverfahren* zur Ermittlung des Wertes der Leistungen herangezogen werden. Bei letzterer Variante ergibt sich der Wert der unfertigen Leistungen zum Stichtag aus dem Produkt von Verweildauer und durchschnittlichen Kosten je Tag auf der jeweiligen Station sowie, falls die Operation vor dem Abschlußstichtag erbracht wurde, aus den Operationskosten. Während die Kosten der Operation aus dem entsprechenden Sonderentgelt, vermindert um einen Gewinnabschlag, abgeleitet werden können, sollten die durchschnittlichen Kosten je Tag

auf der Station aus der Differenz zwischen dem Fallpauschalenentgelt und dem Sonderentgelt für die Operation, jeweils um den Gewinnabschlag verringert, ermittelt werden. Die so berechneten Herstellungskosten sind mit dem *niedrigeren beizulegenden Wert* zu vergleichen. Dieser wird im Hinblick auf den Grundsatz der verlustfreien Bewertung retrograd, durch Abzug der bis zur Fertigstellung der Leistung noch anfallenden Kosten vom voraussichtlich zu erzielenden Erlös, ermittelt. Aufgrund des strengen Niederstwertprinzipes gemäß § 4 Abs. 3 KHBV i. V. m. § 253 Abs. 1 und 3 HGB ist der niedrigere der beiden Werte anzusetzen.

Nach der Bewertung der unfertigen Leistungen werden die Bestandsveränderungen erfaßt. Eine Bestandsmehrung wird folgendermaßen gebucht:

Per	Unfertige Leistungen (KGr. 10)	an	Bestandsveränderungen der unfertigen Leistungen (KGr. 55)
-----	--------------------------------	----	---

Im Falle einer Bestandsminderung unfertiger Leistungen bucht Herr R wie folgt:

Per	Bestandsveränderungen der unfertigen Leistungen (KGr. 55)	an	Unfertige Leistungen (KGr. 10)
-----	---	----	--------------------------------

Nach Entlassung des Patienten im Folgejahr wird die Fallpauschalenleistung abrechenbar. Folgende Buchung wird nach Erstellung der Abrechnung getätigt:

Per	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (KGr. 12)	an	Erlöse aus Krankenhausleistungen (KGr. 40)
-----	--	----	--

Eine offen-chirurgische Cholezystektomie muß als Fallpauschale abgerechnet werden. Die an Patientin B bisher erbrachten Leistungen sind zum Bilanzstichtag noch nicht abrechenbar, weil B erst am 8. Januar 1999 entlassen wurde. Bei der Bewertung der somit vorliegenden unfertigen Leistung ist zu berücksichtigen, daß die Gallenoperation nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wurde. Die Erträge werden unter den Bestandsveränderungen der unfertigen Leistungen erfaßt.

Auch eine offen-chirurgische Appendektomie wird als Fallpauschale abgerechnet. Weil die Grenzverweildauer von 15 Tagen zum Bilanzstichtag aber bereits überschritten wurde, ist ab dem 27. Dezember 1998 für Patient A der Anteilungspflegesatz der Chirurgie sowie der Basispflegesatz zu berücksichtigen. Die vollständig abrechenbare Fallpauschale und die für fünf Tage abrechenbaren tagesgleichen Pflegesätze sind unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen. Im Jahr 1999 kann ein weiterer Tag mit tagesgleichen Pflegesätzen abgerechnet werden.

Gemäß § 11 Abs. 2 BpflV wird mit *Sonderentgelten* ein Teil der allgemeinen Krankenhausleistungen für einen bestimmten (Anlage 2 der BpflV – Bundesweiter Sonderentgelt-Katalog für Krankenhäuser) oder nach § 16 Abs. 2 BpflV auf Landesebene vereinbarten Leistungskomplex eines Behandlungsfalles vergütet. Sonderentgelte

werden zusätzlich zu den Pflegesätzen oder gemäß § 14 Abs. 6 Nr. 1 BPflV zusätzlich zu einer Fallpauschale berechnet. Wird ein Sonderentgelt für eine operative Leistung berechnet, ist der Abteilungspflegesatz um 20 % zu ermäßigen, weil mit dem Sonderentgelt schon ein Teil der Pflegeleistungen abgedeckt wird. Vor dem Bilanzstichtag erbrachte Leistungen, die mit Sonderentgelten abgerechnet werden, gelten als abrechenbare Teilleistungen und sind deshalb unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren.

f) Auf der Grundlage der voraussichtlichen Leistungsstruktur und -entwicklung des Krankenhauses wird für die entsprechenden Pflegesatzzeiträume das Budget zwischen den Pflegesatzparteien vereinbart. *Mehrerlöse* aus Pflegesätzen, die sich aufgrund einer höheren als budgetierten Behandlungszahl von Patienten ergeben, verbleiben nach § 12 Abs. 4 BPflV nicht in vollem Umfang beim Krankenhaus. Beträgt die Abweichung bis zu 5 % müssen 85 % der Mehrerlöse abgeführt werden, bei Mehrerlösen über 5 % hingegen 90 %. Gemäß § 11 Abs. 8 BPflV werden 75 % der im Geschäftsjahr erzielten Mehrerlöse aus Fallpauschalen und Sonderentgelten abgeführt. Durch eine abweichende Belegung entstandene *Mindererlöse* aus Pflegesätzen werden nach § 12 Abs. 4 BPflV zu 50 % ausgeglichen. Ebenso ist mit Mindererlösen aus Fallpauschalen und Sonderentgelten zu verfahren. Mit Ablauf des Pflegesatzzeitraumes entsteht somit eine Ausgleichsverpflichtung oder ein Ausgleichsanspruch. In der Bilanz sind die Ansprüche bzw. Verpflichtungen aus diesen Ausgleichsbeträgen unter den Forderungen oder Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (mit „davon“-Vermerk nach der BPflV) auszuweisen.

Im vorliegenden Beispiel wurde das geplante Budget für Erlöse aus Pflegesätzen um ca. 4,2 % überschritten. Aus diesem Grund entsteht eine Ausgleichsverpflichtung in Höhe von 85 % der Mehrerlöse aus Pflegesätzen. Bei Fallpauschalen und Sonderentgelten wurden ebenfalls Mehrerlöse erzielt. Hiervon werden dem Ausgleichsposten 75 % der Mehrerlöse zugeführt. Weil die abgegrenzten Erträge aus unfertigen Leistungen nicht als Erlöse aus Krankenhausleistungen verbucht werden und Fallpauschalen betreffen, sind die Bestandsveränderungen der unfertigen Leistungen hierbei zu berücksichtigen.

Erlöse aus	Budget 1998 DM	Ist-Erlöse 1998 DM	Mehr-/ Mindererlöse DM	Ausgleichs- betrag DM
Pflegesätzen	24.505.650,00	25.534.564,32	1.028.914,32	874.577,17
Fallpauschalen	4.785.285,00	5.006.965,39	221.680,39	
Erhöhung der unfertigen Leistungen	0,00	260,97	260,97	
Sonderentgelten	357.010,00	375.983,11	18.973,11	
	5.142.295,00	5.383.209,47	240.914,47	180.685,85
Verbindlichkeit gemäß § 12 Abs. 4 und § 11 Abs. 8 BPflV				1.055.263,02

Die Verpflichtung aus dem Ausgleichsbetrag wird folgendermaßen verbucht:

Per Erlöse aus Krankenhausleistungen (KGr. 40)	an Verbindlichkeit nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht (KGr. 35)	DM 1.055.263,02
---	---	-----------------

Die für das Geschäftsjahr anfallenden Ausgleichsverpflichtungen gemäß BPflV vermindern die Erlöse aus Krankenhausleistungen; Ausgleichsforderungen würden diese erhöhen. Bei Mindererlösen erfolgt somit die Buchung der Ansprüche entsprechend:

Per Forderungen nach dem Kranken- hausfinanzierungsrecht (KGr. 15)	an Erlöse aus Krankenhausleistungen (KGr. 40)
---	--

g) Bei der derzeitigen Essenversorgung werden die Aufwendungen für das eigene Personal unter dem Personalaufwand ausgewiesen. Im Personalaufwand werden u. a. alle Geld- und Sachleistungen an gewerbliche Arbeitnehmer sowie Angestellte erfaßt. Die Art, Form und Bezeichnung der Arbeit ist dabei unerheblich. Nicht unter diesen Posten fallen von anderen Unternehmen gestellte Mitarbeiter. Den Aufwand für die Gestellung des Küchenchefs K verbucht Herr R unter dem Sammelposten Sonstige betriebliche Aufwendungen; die Lebensmittelbeschaffung fällt unter die Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Die Essenversorgung durch das Unternehmen McSick bei der Alternative I wird als einheitliche Lieferung und Leistung angesehen. Herr R verbucht die entsprechenden Aufwendungen vollständig unter den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, weil seines Erachtens der Materialanteil gegenüber dem Leistungsanteil überwiegt.

Wenn Burger III den Zuschlag bekommen sollte (Alternative II), wird Herr R die Aufwendungen für die Lebensmittel wie bei der derzeit praktizierten Variante unter den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Aufwendungen für das Fremdpersonal unter den Aufwendungen für bezogene Leistungen verbuchen.

Literaturhinweise

BUDDE, WOLFGANG DIETER U. A.: Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl., München 1999.

C&L DEUTSCHE REVISION: Leitfaden für Jahresabschlüsse der Krankenhäuser, Frankfurt am Main 1994.

GESETZ ZUR SICHERUNG UND STRUKTURVERBESSERUNG DER GESETZLICHEN KRAKEN-VERSICHERUNG (GESUNDHEITSSTRUKTURGESETZ – GSG), vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2266), zuletzt geändert durch 2. GKV-Neuordnungsgesetz vom 23. Juni 1997 (BGBl. I S. 1520, 1530).

GESETZ ZUR WIRTSCHAFTLICHEN SICHERUNG DER KRANKENHÄUSER UND ZUR REGELUNG DER KRANKENHAUSPFLEGESÄTZE (KRANKENHAUSFINANZIERUNGSGESETZ – KHG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. April 1991 (BGBl. I S. 886), zuletzt geändert durch Gesetze vom 16. Juni 1998 (BGBl. I S. 1311, 1320).

HANDELSGESETZBUCH (HGB), vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze (EGInsOAndG) vom 19. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3836).

LANDESKRANKENHAUSGESETZ FÜR DAS LAND MECKLENBURG-VORPOMMERN (LANDESKRANKENHAUSGESETZ – LKHG M-V), vom 8. Dezember 1993 (GVObI. S. 990/GS M.-V. Gl. Nr. 212-1), zuletzt geändert durch 1. AndG vom 11. Dezember 1996 (GVObI. M-V S. 635).

PURZER, KARL/HAERTLE, RENATE: Das Rechnungswesen der Krankenhäuser, Handkommentar, Stuttgart u. a., 26. Ergänzungslieferung (März 1999).

STELLUNGNAHME DES KRANKENHAUSFACHAUSSCHUSSES (KHFA) DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (IDW): Einzelfragen zur Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV), in: Die Wirtschaftsprüfung, 52. Jg. (1999), S. 334–340.

VERORDNUNG ÜBER DIE RECHNUNGS- UND BUCHFÜHRUNGSPFLICHTEN VON KRANKENHÄUSERN (KRANKENHAUS-BUCHFÜHRUNGSVERORDNUNG – KHBV), in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. März 1987 (BGBl. I S. 1045), zuletzt geändert durch Art. 4 § 3 Abs. 4 Euro-Einführungsgesetz vom 9. Juni 1998 (BGBl. I S. 1242, 1249).

VERORDNUNG ZUR REGELUNG DER KRANKENHAUSPFLEGESÄTZE (BUNDESPFLEGESATZVERORDNUNG – BPFLV), vom 26. September 1994 (BGBl. I S. 2750), zuletzt geändert durch Art. 6 GKV-Solidaritätsstärkungsgesetz vom 19. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3853).